



房地产企业土地价款中的税务问题（上）

主讲人：李老师

Tel : 400-600-2148

Web : www.cfoclass.com

PART 01

引言

房地产企业土地价款中的税务问题（上）



财务第一教室
CFOCLASS.COM

目录

第一部分 房地产企业土地价款中的印花税问题



一、房地产企业购入土地进行房屋开发交印花税吗？



二、房地产企业取得土地使用权时缴纳的印花税在税法上是计入开发成本还是计入管理费用？



三、印花税的会计账务处理如何处理？



目录

第一部分 房地产企业土地价款中的印花税问题



四、房产开发企业在土地增值税清算时印花税是否可以扣除？



五、转让未开发土地使用权印花税问题



第二部分 房地产企业土地价款中的契税问题

一、 七个重要 政策规定



01

(一) 《中华人民共和国契税暂行条例》

02

(二) 《中华人民共和国契税暂行条例细则》

03

(三) 《财政部、国家税务总局关于国有土地使用权出让等有关契税问题的通知》(财税[2004]134号)

04

(四) 《国家税务总局关于明确国有土地使用权出让契税计税依据的批复》(国税函[2009]603号)

第二部分 房地产企业土地价款中的契税问题

01

(五) 《国家税务总局关于改变国有土地使用权出让方式征收契税的批复》(国税函[2008]662号)

02

(六) 《关于免征土地出让金出让国有土地使用权征收契税的批复》(国税函[2005]436号)

03

(七) 《财政部 税务总局关于继续支持企业事业单位改制重组有关契税政策的通知》(财税〔2018〕17号)





第二部分 房地产企业土地价款中的契税问题

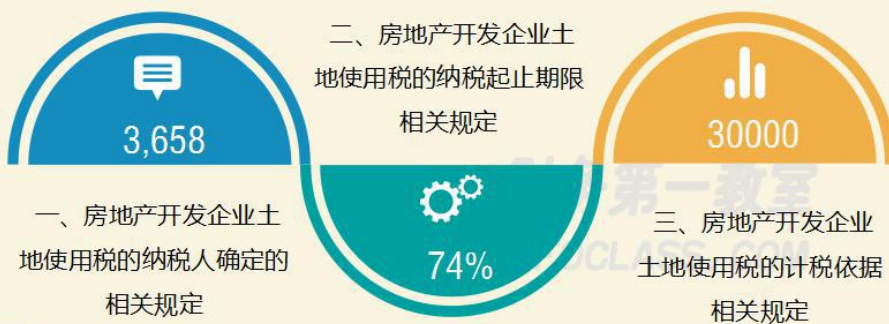
二、八个典型案例分析



财务第一教室

目录

第三部分、房地产企业土地价款中的城镇土地使用税问题



第三部分、房地产企业土地价款中的城镇土地使用税问题

四、房地产开发企业土地使用税缴纳的六个误区



- 1 误区1 房开企使用集体土地无需缴纳城镇土地使用税
- 2 误区2. 地产开发用地可以减免城镇土地使用税
- 3 误区3. 未销售的商品房占用的土地应缴纳土地使用税不缴税
- 4 误区4. 未取得土地使用证就无需纳税
- 5 误区5. 缴纳土地出让金无需缴纳城镇土地使用税
- 6 误区6.取得预售许可证就可以停止缴纳土地使用税

PART 02

房地产企业土地价款中的印花税问题

房地产企业土地价款中的税务问题（上）



基本概念



一、房地产企业购入土地进行房屋开发交印花税吗？

两个文件规定：

《印花税暂行条例施行细则》(财税字[1988]第255号)第五条规定

《财政部国家税务总局关于印花税若干政策的通知》(财税〔2006〕162号)的规定



案例：

某房地产开发企业通过招拍挂方式取得一块国有土地使用权，与当地国土局签订的土地使用权出让合同上注明的合同价款为12亿元，那么，该房地产开发企业应缴纳印花税多少元？

$$12\text{亿} \times 0.05\% = 60\text{万元}$$

财务第一教室
CFOCLASS.COM



二、房地产企业取得土地使用权时缴纳的印花税在税法上是计入开发成本还是计入管理费用？

老政策规定：

适用企业会计准则：计入管理费用

适用小企业会计准则：计入营业税金及附加

新政策规定：

《财政部关于印发〈增值税会计处理规定〉的通知》（财会〔2016〕22号）规定：计入税金及附加

财务第一教室
CFOCLASS.COM

三、印花税的会计账务处理如何处理？

（一）先计提后缴纳的账务处理：

计提时：

借：税金及附加

贷：应缴税费——印花税、应交消费税、城市维护建设税、资源税、教育费附加及房产税、土地使用税、车船使用税等

缴纳时：

借：应缴税费——印花税、应交消费税、城市维护建设税、资源税、教育费附加及房产税、土地使用税、车船使用税等

贷：银行存款

三、印花税的会计账务处理如何处理？

（二）不计提直接缴纳时：

借：税金及附加

贷：银行存款/现金

（三）期末将本科目余额转入本年利润科目，结转后本科目应无余额。



三、印花税的会计账务处理如何处理？

特别提醒：

全面试行营业税改征增值税后，没有了营业税，也就没有营业税的核算了，所以“营业税金及附加”科目名称调整为“税金及附加”科目。

新“税金及附加”科目核算内容：消费税、城市维护建设税、资源税、教育费附加及房产税、土地使用税、车船使用税、印花税等相关税费。

以前房产税、车船税、土地使用税、印花税在“管理费用”等科目核算，不在“税金及附加”科目核算。



四、房产开发企业在土地增值税清算时印花税是否可以扣除？



纳税人咨询：

我公司是一家房地产开发企业，公司某项目正在进行土地增值税的清算，按土地增值税暂行条例的实施细则，印花税是可以扣除的。但是当地税务局在检查时提出扣除项目中的开发费用已经包含了这部分印花税，所以不能将印花税重复扣除扣除。开发费用只是按土地成本和建造成本的5%扣除的，并没有全额扣除印花税。

税务局检查人员这种说法是否合理？

四、房产开发企业在土地增值税清算时印花税是否可以扣除？

根据《财政部 国家税务总局关于土地增值税一些具体问题规定的通知》（财税[1995]48号）文件规定：**房地产开发企业按照《施工、房地产开发企业财务制度》的有关规定，其缴纳的印花税列入管理费用，已相应予以扣除。因此不能作为已缴税金重复直接扣除。**其他的土地增值税纳税义务人在计算土地增值税时允许扣除在转让时缴纳的印花税。



五、转让未开发土地使用权印花税问题

A房地产开发企业2018年1月通过竞拍方式取得一块国有土地使用权，金额10亿元，签订土地使用权出让合同后，A公司全额缴纳了印花税。3月，因集团公司战略调整将尚未开发的该地块又以11亿元的价格企业转让给B房地产开发企业。那么A公司转让未开发的土地使用权时，是否需要缴纳印花税？若缴纳印花税可以在计算土地增值税时扣除吗？



五、转让未开发土地使用权印花税问题

根据《财政部国家税务总局关于印花税若干政策的通知》
(财税〔2006〕162号)的规定

根据《国家税务总局关于印发<土地增值税宣传提纲>的通知》
(国税函发[1995]110号)第六条第(一)项规定



PART 03

房地产企业土地价款中的契税问题

房地产企业土地价款中的税务问题(上)





一、七个重要政策规定

(一) 《中华人民共和国契税法》

在境内转移土地、房屋权属,承受的单位和个人为契税法规定的纳税人,应当依照本条例的规定缴纳契税。转移土地、房屋权属是指下列行为:

- 1.国有土地使用权出让;
- 2.土地使用权转让,包括出售、赠与和交换;
- 3.房屋买卖;
- 4.房屋赠与;
- 5.房屋交换。前款第二项土地使用权转让,不包括农村集体土地承包经营权的转移。

财务第一教室
CFOCLASS.COM



一、七个重要政策规定

(一) 《中华人民共和国契税法》

在境内转移土地、房屋权属,承受的单位和个人为契税法规定的纳税人,应当依照本条例的规定缴纳契税。转移土地、房屋权属是指下列行为:

- 1.国有土地使用权出让;
- 2.土地使用权转让,包括出售、赠与和交换;
- 3.房屋买卖;
- 4.房屋赠与;
- 5.房屋交换。前款第二项土地使用权转让,不包括农村集体土地承包经营权的转移。

财务第一教室
CFOCLASS.COM

（一）《中华人民共和国契税暂行条例》

契税税率为3-5%。契税的适用税率,由省、自治区、直辖市人民政府在前款规定的幅度内按照本地区的实际情况确定,并报财政部和国家税务总局备案。

财务第一教室
CFOCLASS.COM



（一）《中华人民共和国契税暂行条例》

契税的计税依据：

- 1.国有土地使用权出让,土地使用权出售,房屋买卖,为成交价格；
- 2.土地使用权赠与,房屋赠与,由征收机关参照土地使用权出售,房屋买卖的市场价格核定；
- 3.土地使用权交换,房屋交换,为所交换的土地使用权,房屋的价格的差额。
前款成交价格明显低于市场价格并且无正当理由的,或者所交换土地使用权,房屋的价格的差额明显不合理并且无正当理由的,由征收机关参照市场价格核定。



（一）《中华人民共和国契税法》

契税的计税依据：

- 1.国有土地使用权出让,土地使用权出售,房屋买卖,为成交价格；
- 2.土地使用权赠与,房屋赠与,由征收机关参照土地使用权出售,房屋买卖的市场价格核定；
- 3.土地使用权交换,房屋交换,为所交换的土地使用权,房屋的价格的差额。
前款成交价格明显低于市场价格并且无正当理由的,或者所交换土地使用权,房屋的价格的差额明显不合理并且无正当理由的,由征收机关参照市场价格核定。

（一）《中华人民共和国契税法》

契税的纳税义务发生时间,为纳税人签订土地,房屋权属转移合同的当天,或者纳税人取得其他具有土地,房屋权属转移合同性质凭证的当天。

财务第一教室
CFOCLASS.COM





（二）《中华人民共和国契税暂行条例细则》

条例所称**国有土地使用权出让**，是指土地使用者向国家交付土地使用权出让费用，国家将国有土地使用权在一定年限内让予土地使用者的行为。

条例所称**土地使用权转让**，是指土地使用者以出售、赠与、交换或者其他方式将土地使用权转移给其他单位和个人的行为。

条例所称**土地使用权出售**，是指土地使用者以土地使用权作为交易条件，取得货币、实物、无形资产或者其他经济利益的行为。

（二）《中华人民共和国契税暂行条例细则》

条例所称**土地使用权交换**，是指土地使用者之间相互交换土地使用权的行为。

以划拨方式取得土地使用权的，经批准转让房地产时，应由房地产转让者补缴契税。其计税依据为补缴的土地使用权出让费用或者土地收益。



（三）《财政部、国家税务总局关于国有土地使用权出让等有关契税问题的通知》（财税[2004]134号）

一、出让国有土地使用权的，其契税计税价格为承受人为取得该土地使用权而支付的全部经济利益。

（一）以协议方式出让的，其契税计税价格为成交价格。成交价格包括土地出让金、土地补偿费、安置补助费、地上附着物和青苗补偿费、拆迁补偿费、市政建设配套费等承受者应支付的货币、实物、无形资产及其他经济利益。



（三）《财政部、国家税务总局关于国有土地使用权出让等有关契税问题的通知》（财税[2004]134号）

没有成交价格或者成交价格明显偏低的，征收机关可依次按下列两种方式确定：

1、评估价格：由政府批准设立的房地产评估机构根据相同地段、同类房地产进行综合评定，并经当地税务机关确认的价格。

2、土地基准地价：由县以上人民政府公示的土地基准地价。

（二）以竞价方式出让的，其契税计税价格，一般应确定为竞价的成交价格，土地出让金、市政建设配套费以及各种补偿费用应包括在内。

（三）《财政部、国家税务总局关于国有土地使用权出让等有关契税问题的通知》（财税[2004]134号）

二、先以划拨方式取得土地使用权，后经批准改为出让方式取得该土地使用权的，应依法缴纳契税，其计税依据为应补缴的土地出让金和其他出让费用。

三、已购公有住房经补缴土地出让金和其他出让费用成为完全产权住房的，免征土地权属转移的契税。



（四）《国家税务总局关于明确国有土地使用权出让契税计税依据的批复》（国税函[2009]603号）

根据《财政部 国家税务总局关于土地使用权出让等有关契税问题的通知》（财税[2004]134号）规定，出让国有土地使用权，契税计税价格为承受人为取得该土地使用权而支付的全部经济利益。

对通过“招、拍、挂”程序承受国有土地使用权的，应按照土地成交总价款计征契税，其中的土地前期开发成本不得扣除。



（五）《国家税务总局关于改变国有土地使用权出让方式征收契税的批复》 （国税函[2008]662号）

根据现行契税政策规定，对纳税人因改变土地用途而签订土地使用权出让合同变更协议或者重新签订土地使用权出让合同的，应征收契税。计税依据为因改变土地用途应补缴的土地收益金及应补缴政府的其他费用。

CFOCLASS.COM



（五）《国家税务总局关于改变国有土地使用权出让方式征收契税的批复》 （国税函[2008]662号）

案例、某房地产开发企业为了响应当地政府旧城改造号召，购买一块原工业企业土地并拟将在该地块开发建造商品房。该公司通过竞价方式支付5亿元，因为该公司获得土地的性质为工业用地，要想开发商品房必须改变土地性质，当地国土局要求该公司补缴改变用途的土地出让金1亿元。

该房地产企业在竞价过程中向国土局支付的5亿元已经缴纳的3%合计1500万元的契税，改变用途补缴的出让金1亿元是否还要缴纳契税？



**(六) 《关于免征土地出让金出让国有土地使用权征收契税的批复》
(国税函[2005]436号)**

根据《中华人民共和国契税暂行条例》及其细则的有关规定，对承受国有土地使用权所应支付的土地出让金，要计征契税。不得因减免土地出让金，而减免契税。



(七) 《财政部 税务总局关于继续支持企业事业单位改制重组有关契税政策的通知》(财税〔2018〕17号)

- 1.企业改制涉及土地契税处理
- 2.事业单位改制涉及土地契税处理
- 3.公司合并涉及土地契税处理
- 4.公司分立涉及土地契税处理
- 5.企业破产涉及土地契税处理



（七）《财政部 税务总局关于继续支持企业事业单位改制重组有关契税政策的通知》（财税〔2018〕17号）

6. 资产划转涉及土地契税处理
7. 债权转股权涉及土地契税处理
8. 划拨用地出让或作价出资涉及土地契税处理
9. 公司股权（股份）转让涉及土地契税处理
10. 注意事项



二、八个典型案例分析

案例1.

某房地产企业以竞价方式取得一块土地使用权，向国土局支付土地出让金7亿元，又向原村民支付青苗补偿费2亿元，市政建设配套费1亿元。那么，该房地产开发企业取得土地使用权应当如何缴纳契税呢？假设该地区契税税率为3%。



二、八个典型案例分析

案例2.

某房地产企业通过竞价方式取得一块土地，向国土局缴纳土地出让金5亿元，通过竞价条件约定，房地产企业将来要用2万平方米的房屋补偿给原居民。按补充协议约定，拆一还一需要现金补偿的，每平方米补偿现金1万元；不要现金用房屋面积补偿的，按拆一还一等面积补偿。因此每平方米房屋约等于现金1万元，结果原居民选择补偿房屋，因此补偿给原居民的2万平方米合计等价现金2亿元。如何缴纳契税？



二、八个典型案例分析

案例3

某房地产企业通过招拍挂取得一块土地，向国土局缴纳土地出让金100000万元，通过招拍挂条件约定，房地产企业将来要用20000平方米的房屋补偿给原居民。按补充协议约定，拆一还一需要现金补偿的，每平方米补偿现金1万元；不要现金用房屋面积补偿的，按拆一还一等面积补偿毛坯房作价9000元，房地产企业再按每平米支付现金1000元给村民。结果村民选择补偿房屋，企业因此每平方米向原居民补偿合计1万元，因此补偿给原居民的20000平方米合计等价现金20000万元。如何缴纳契税？





二、八个典型案例分析

案例4

甲房地产企业通过招拍挂取得一块土地，向国土局缴纳土地出让金100000万元，通过招拍挂条件约定，房地产企业将来要用20000平方米的房屋补偿给原居民。按补充协议约定，拆一还一需要现金补偿的，每平方米补偿现金1万元；不要现金用房屋面积补偿的，按拆一还一等面积补偿毛坯房作价1.1万元，村民要向房地产企业支付每平方米1000元，结果村民选择补偿房屋。企业因此每平方米向原居民补偿合计1万元，因此补偿给原居民的20000平方米合计等价现金20000万元。如何缴纳契税？

二、八个典型案例分析

案例5

某房地产企业2018年3月5日通过竞价方式获得一块土地，出让金10亿元。当地政府土地起拍价5亿元，目标价8亿元，实际竞价当天最终竞价为10亿元，当地政府决定向竞价成功企业财政返利2亿元。那么，该房地产企业取得此块土地该如何计算缴纳契税呢？假定该地契税税率为3%。

CFOCLASS.COM



二、八个典型案例分析

案例6

2018年3月，A房地产开发企业出资10亿元购买B房地产开发企业的子公司C，C公司资产只有一块尚未开发的土地，A房地产开发企业收购后作为C公司唯一的股东，将来准备用于房地产开发。C公司原取得土地成本9亿元。那么，A房地产开发企业通过股权收购方式获得土地是否需要缴纳契税？假定当地契税税率为3%。

CFOCLASS.COM



二、八个典型案例分析

案例7

甲公司与乙公司均为房地产开发企业，2018年3月依照重组合同约定，甲、乙公司合并为一个公司即甲公司，且原投资主体甲公司持续存在，那么，甲公司与乙公司重组合并后，对合并后的甲公司公司承受原合并各方土地是否需要缴纳契税？

财务第一教室

CFOCLASS.COM



二、八个典型案例分析

案例8

A房地产开发集团公司于2018年1月以10亿元通过招拍挂方式取得一块土地使用权，并按照当地契税税率3%缴纳契税300万元。之后，该集团公司将取得的土地使用权向其全资子公司进行增资。那么，全资子公司取得该地块后，是否需要缴纳契税？



PART 04

房地产企业土地价款中的 城镇土地使用税问题

房地产企业土地价款中的税务问题（上）



一、房地产开发企业土地使用税的纳税人确定的相关规定

- 1、根据《城镇土地使用税暂行条例》第二条规定
- 2、根据《财政部、国家税务总局关于集体土地城镇土地使用税有关政策的通知》（财税[2006]56号）规定
- 3、根据《国家税务总局关于进一步加强城镇土地使用税和土地增值税征收管理工作的通知》（国税发[2004]100号）规定
- 4、根据《国务院关于修改〈中华人民共和国城镇土地使用税暂行条例〉的决定》（国务院令第483号）



二、房地产开发企业土地使用税的纳税起止期限相关规定

- 1、根据《城镇土地使用税暂行条例》第八条规定
- 2、根据《城镇土地使用税暂行条例》第九条规定
- 3、根据《财政部、国家税务总局关于对房产税城镇土地使用税有关政策的通知》（财税[2005]186号）



三、房地产开发企业土地使用税的计税依据相关规定

1、根据《国家税务总局关于土地使用税若干具体问题的解释和暂行规定》（国税地字[1988]15号）规定，纳税人实际占用的土地使用面积，是指由省、自治区、直辖市人民政府确定的单位组织测定的土地面积、尚未组织测量但纳税人有政府部门核发的土地使用证书的。以证书确认的土地面积为准；尚未核发土地使用证书的，应由纳税人据实申报土地面积。



2、根据《财政部、国家税务总局关于房产税城镇土地使用税有关问题的通知》（财税[2009]128号）第四条关于地下建筑用地的城镇土地使用税问题的规定：

对在城镇土地使用税征税范围内单独建造的地下建筑用地，按规定征收城镇土地使用税。其中，已取得地下土地使用权证的，按土地使用权证确认的土地面积计算应征税款；未取得地下土地使用权证或地下土地使用权证上未标明土地面积的，按地下建筑垂直投影面积计算应征税款。

对上述地下建筑用地暂按应征税款的50%征收城镇土地使用税。



四、房地产开发企业土地使用税缴纳的六个误区

误区1 房开企使用集体土地无需缴纳城镇土地使用税。

结论：土地使用税的征收管理并不是只针对国有土地而言，而是凡在城市、县城、建制镇、工矿区范围内使用土地的单位和个人均应缴纳城镇土地使用税。



四、房地产开发企业土地使用税缴纳的六个误区

误区2. 地产开发用地可以减免城镇土地使用税

结论：房地产开发企业无论是在开发期间还是在开发过程中自用、出租、出借本企业建造的商品房过程中的用地均应享受依法缴纳土地使用税，不得享受减免税政策。



四、房地产开发企业土地使用税缴纳的六个误区

误区3. 未销售的商品房占用的土地应缴纳土地使用税不缴税

结论：未销售的商品房占用的土地应缴纳土地使用税，而已征用未开发的土地也应按规定申报缴纳土地使用税。

财务第一教室

CFOCLASS.COM



四、房地产开发企业土地使用税缴纳的六个误区

误区4. 未取得土地使用证就无需纳税

结论：土地使用税以纳税人实际占用的土地面积为计税依据，并非没有取得土地使用证就无须纳税的规定。

财务第一教室

CFOCLASS.COM



四、房地产开发企业土地使用税缴纳的六个误区

误区5. 缴纳土地出让金无需缴纳城镇土地使用税

结论：对房地产开发企业而言，是否缴纳土地出让金与应否缴纳土地使用税无任何关联。

财务第一教室
CFOCLASS.COM



四、房地产开发企业土地使用税缴纳的六个误区

误区6.取得预售许可证就可以停止缴纳土地使用税

结论：以上三种方法是税收实践中形成的经验总结，仅属于税务机关的征管习惯，在实践操作过程中，需要尊重企业所在地税务机关的管理习惯。

财务第一教室
CFOCLASS.COM



感谢聆听

财务第一教室

CEOCLASS.COM

微信搜索“财务第一教室”

关注我们，提升你的价值

新浪：@财务第一教室

Tel：400-600-2148



财务第一教室